

現代原価計算の基本的課題に関する研究

—現代原価計算とBusiness Entityの問題を中心に—

佐藤好孝

一、現代原価計算とBusiness Entity

二、現代原価計算と報告対象

三、現代原価計算の機能

I 原価計算の基本的機能 —客体的再分類機能—

II 原価計算の社会的機能 —派生機能—

〔A〕 原価計算と出資資本家・貸付資本家の要請

〔B〕 原価計算と経営管理者としての経営者の要請

III 利害関係の共同達成と現代原価計算の課題

一 現代原価計算とBusiness Entity

周知の如く、手工業時代には非常に小さかった工企業の生産過程は、英國の産業革命以来生産過程に対する資本投
現代原価計算の基本的課題に関する研究

下の増大化するにつれて、急激に拡大の一途を辿るに至った。この結果、生産規模の異常なる拡大、それに伴う棚卸資産の増大は、従来の簿記計算制度をもってしては到底正しい企業資本の計算的管理を充分果し得ないという事態を招来した。現代原価計算は、一面からすれば、かかる拡大化せる経営の部分過程たる製造過程に投下された投下資本の計算的管理に関心が払われ始めた結果生成して来た計算制度であるといえる。このようにして生成してきた現代原価計算は、実は、客体的再分類機能をもって構成された計算体系であり、統計的ないし形式的計算技法であり、企業ないし企業体に対する利害関係集団の要請の集約的表現として定められた計算目的によって内容的に規定せられるという関係にある。

註 客体的再分類機能とは、第一次的分類体系たる簿記計算制度、つまり取引事象を借方・貸方の勘定に転記する分類行為に対していう。この点の詳細については後節において採り上げることにする。

第一次的分類体系とは、(一)簿記機構（商業書類・記録簿・元帳勘定）および(二)簿記原理（機構の利用法則に関する指示）の利を用を意味する。(CARE: Littleton, A. C., Structure of Accounting Theory, 1953, Pp. 36—38, segs 大塚訳、五三頁以下参照)

企業概念は、一般に、われわれに企業活動（目的）の理解に対する手懸りを与えてくれるものであり、原価計算は目的のための一つの手段であって、計算自体が本来の目的ではない。とすれば、原価計算（手段）は、企業活動（目的）に結びつけて理解するべきものであるとの結論に達することは当然の論理である。ここに、原価計算が、計算目的によって規定せられるといわれるゆえんのものがある。かかる認識は、引いては、企業概念から引出される企業活動をいかに理解するかによって、

(一) 原価計算の報告対象ないし客體、それに対する報告内容および形式の問題、

(二) 原価計算の機能問題、

(三) 原価計算目的設定の問題、さらに

(四) その目的に伴なう原価概念、原価の用途と分類の問題、さらには

(五) 原価の評価問題など、これら一連の諸問題を規定するという関係にある。

かくて、われわれは、原価計算論の出発点として、現代企業概念の代表的認識概念となっている企業実体 (business entity) と原価計算との関係を知る必要が生ずる。

「企業実体概念は、会計によって経営の管理をするという考え方の発展を促す手段として非常に有益であった。この管理的な考え方は、原価計算の分野において、特に大きな発展を遂げたといえる。したがって、実体概念は、この領域において、特に注目すべき発展を遂げたといえよう。」 (Paton, W. A., *Recent and Prospective Development in Accounting Theory*, in Murphy, M. E., *Selected Reading in Accounting and Auditing*, 1952, P. 29.)

原価計算と企業実体との関係について、まことに正鵠を得た上掲のペイトン教授の論述の一節は、抽象的ではあるが、われわれに両者の関係を探求する指標を与えてくれたものといわねばならない。

現代企業は、従来の資本提供者の人格より未分離な、いわゆる事業主的経営 (owner operator) を前提とせる資本主理論の企業概念に対して、出資と経営の分離した、いわゆる企業それ自体 (Unternehmung an Sich) ないし出資者の人格から独立した経済的実体 (economic entity) を前提とせる企業主体理論の企業概念に立って理解されている。この結果、企業は、その資本の提供者の所有から離れた、独立の資本構成体、つまりその投下資本の増殖を企図せる独立の資本構成体であるという認識が成立する。(山下勝治著、会計学一般理論、九—一〇頁参照) だが、資本構成体としての現代企業は、これを資本の側からみれば、(一)出資(資本)と経営(管理)の分離、つまり資本提供者の手から経営の管理機能が分離した段階—以下これを第一期段階と称す—と(二)経営の管理者としての経営者—取締役会 (board of directors) の権限が拡大強化された、いわゆる英・米・独・わが国などにみられる出資資本家の経営参加の軽視された段階—以下これを第二期段階と称す—の二段階に分けて考える必要がある。われわれが、いまこのように、これを二期段階に分けて考える事のうちに、実は、現代原価計算における管理思考の発展の歩みが求められる

のである。

〔イ〕 第一期段階

この段階の体制は、確かに、資本提供者としての出資資本家の手から経営管理機能が分離したことを意味しているとはいえ、いまだ経営の意志決定は、資本の提供者である出資資本家（株主）の集団によって構成されている株主総会にあり、経営管理者としての経営者は、この意志決定にもとづいて経営を管理するという消極的な地位でしかあり得ない状態に置かれている。このことは、同時に、資本構成体としての経営体が、出資資本家としての株主に対して、その持分権の変動を報告すべき義務のあることを意味する。かかる関係にあるため、出資資本家として株主が、彼等のおかれた関係より企業資本に対する持分権の変動に関心をもつところから、経営管理者としての経営者の関心は、必然的に、投下資本の増殖運動の正しい計数管理におかれる。この結果、企業資本の計数的管理体系の中心は、簿記計算制度―財務会計におかれ、原価計算は、資本構成体の部分過程たる製造過程の資本部分を対象とせる部分的・補助的な計数的管理体系でしかあり得ないことを意味する。そこで、われわれは、かかる認識に立つ場合、原価計算の対象と簿記計算制度―財務会計の対象との関係をどのように理解するかを、ここで改めて問わなければならないことになる。

右記の企業資本という概念は、抽象的には、 $G-W \cdots \overset{A}{P} \cdots W-G$ なる企業資本の自己増殖運動として認識されている。簿記計算制度―財務会計は、この企業資本の自己増殖運動、つまり経営目的としての利潤追求活動にもとづいて生ずる企業資本の増減を、系統的・組織的に計算確定することを任務とする。かかる利潤追求という統一的な経営目的にもとづく企業活動は、機能的には、調達過程・製造過程・販売過程の三つの部分過程に分つことが出来、これに伴って、統一的な企業資本の自己増殖運動も、具体的には、調達過程の資本の運動・製造過程の資本の運動・販売

過程の資本の運動との三つの部分過程の資本運動に分けて認識することが出来る。繰り返すまでもなく、簿記計算制度—財務会計は、上に述べたような部分的資本運動の統一体としての $G \xrightarrow{P_m} W \xrightarrow{P_m} P \dots W \xrightarrow{P_m} G$ なる企業資本の自己増殖運動過程を対象とし、その自己増殖運動の計算的管理を行なうよう構成された計算体系である。これに対し、原価計算は、上掲の統一的な資本循環過程の部分過程たる $W \xrightarrow{P_m} P \dots W$ なる生産過程の資本の増殖運動を対象とし、この過程における給付生産という迂回的な生産活動に伴って招来する資本価値の費消を、一定の計算目的に従って生産的給付にかかわらしめて計算的管理を行なうよう構成された計算体系である処にその特徴がみられる。

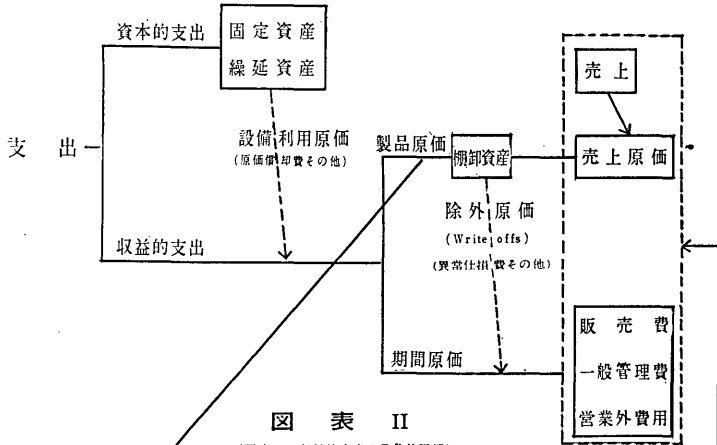
かかる二つの企業資本の計算は、具体的には、次述のような計算がなされる。すなわち、簿記計算制度—財務会計では、「金銭の收支、財貨の増減ということが具体的に記録計算せられる（財産計算）と共に、同時に、それに伴って招来する企業資本のプラス量・マイナス量が収益・費用として抽象的に記録計算（損益計算）される。」（山下勝治著前掲書、一一—二頁参照）のに対して、原価計算では、金銭の支出、財貨の費消という企業資本のマイナス量が、生産的給付にかかわらしめて給付単位原価として抽象的に記録計算せられるという関係にある。かかる金銭の支出、財貨の費消という企業資本のマイナス量は、原価計算の計算体系のもとでは、具体的には、左掲の図表ⅠⅡに示す如き関係において記録計算せられる。

かかる関係にある原価計算が、金銭の支出・財貨の費消を企業資本のマイナス量として、つまり抽象的な原価として把握されるということは、対象ないし客体計算として特徴づけられている原価計算は、本質的には、企業資本計算の一面たる損益計算の一形態たる性格をもつものであることを意味する。

註 上述の問題は、基本的な課題が期間損益の決定にあるから、その論理的帰結として、「発生主義理論」に求める原価概念を採るのが適當である。従って、形式的・実質的一元形態が採用されている実際原価計算の場合には発生主義理論に求める原価概念

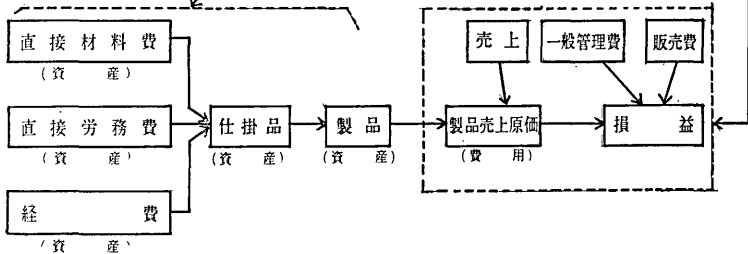
図表 I

(企業資本のマイナス量の総括図解)



図表 II

(図表 I の収益的支出の具体的図解)



(註) 図表 II (Blocker, J.G., Essentials of Cost Accounting, 1950.P.23) は、図表 I (Solomons, D., Studies in Costing, 1952.P164) の収益的支出の具体的図解と解されたい。上掲の図表 II は、ブロッカー教授の掲げる図表そのままでなく修正を加えたものである。上掲書の本文を参照されたい。

が妥当し、これが、次に述べる第二期段階のような原価計算においては、「消費主義理論」に求める原価概念が、当然その支配的概念として妥当することになる。

もちろん、上に採り上げたような意味の原価計算の成立の時期を明確にすることは困難であるが、原価計算発達の初期から成立したものではなく、少なくとも形式的・実質的一元形態の原価計算制度の理論と実務の完成をみたといわれる一九一〇年代（拙稿、「原価計算の発展とその内容」経営と経済、第八五号参照されたい）以後の事に属するということが出来る。従来、形式的・実質的一元形態のもとでの実際原価計算の計算対象は、その計算対象として、一見生産的給付という具体的客体に求められていたかにみえたが、本質的には、実は、具体的な生産的給付ではなくて、製造過程という部分経営過程の企業資本であり、いわば損益計算の一形態たる性格をもったものであったということである。原価計算が、対象計算ないし客体計算として特徴づけられるゆえんのものは、本質的性格を表現したものである。製造過程という経営の部分過程の資本運動を給付生産という企業資本価値の移転過程のもとで費用計算するための手段として、生産的給付を中心に計算把握することが便利であるという外形的・表面的特徴に由来するものといえる。原価計算と損益計算との区別が意味をもってくるのは、次に述べる第二期段階においてである。

〔口〕 第二期段階

以上の如く、企業資本の計算的管理体系の主体は、簿記計算制度―財務会計であり、原価計算は、補助的・部分的な計算的管理体系であるとする段階においては、形式的・実質的一元形態が採られることにそれなりの意味が存していた。しかし、かかる性格をもつ原価計算は、この第二期段階、つまり出資資本家の権限が大きく制限され、その反面、経営管理者としての経営者集団―取締役会の権限が拡大強化され、経営体の意志決定の主体が経営管理者としての経営者の手に移り、経営者が、自主的立場に立って経営を管理するという積極的な地位に置かれるような段階にな

ってからは、原価計算のもつ手段性を拡大していったといえる。この段階の体制では、第一期段階の如く、経営の意志決定の主体が、出資資本家集団―株主総会の手にあるのではなく、出資資本家の経営参加が度外視され、経営体の意志決定が、経営管理者としての経営者集団―取締役会の手に移り、経営者が自主的体制のもとで経営体を管理するという積極的な地位に置かれる。かかる現象は、わが国は勿論のこと、各国（英・米・独）の株式会社法にみられる処である。かかる関係にあるため、経営管理者としての経営者の関心は、当然、企業資本の運用を委託された経営管理者としての自己の任務を正しく果すという点におかれるようになる。

この結果、上に述べた、資本構成体としての企業体が、出資資本家に対して、そのもつ持分権の変動を報告するという対外的関係の問題とは異なり、経営管理者としての経営者が経営管理を行なうに必要な資料を提供するという上の問題とは形式的には類似しているが、質的には相当異なった意味をもつ対内的関係の問題を企業体に課した。

註 経営管理者としての経営者という概念と、経営管理者という概念とは明確に区別されるべきである。

経営管理者としての経営者といった場合には、もちろん取締役会に所属する人々を指すのであるが、今日では、責任系列の確立それに伴う責任と権限の委譲によって、経営管理に必要な資料の提供範囲は、その範囲が拡大され、各階層の経営管理事務担当者をも資料の提供範囲に含められるようになっていく。申すまでもなく、資料の提供対象は、飽迄、直接的には経営管理者としての経営者である。従って、その他の各階層の経営管理者は、資料提供の間接的对象ということになる。

資本構成体としての企業体が、経営管理者としての経営者に対して、経営者が経営を管理するに必要な資料を提供しなければならぬという新たな課題の提起は、申すまでもなく、企業資本の計数的管理体系の主体としての簿記計算制度―財務会計に代って、原価計算が前面に押し出されてくることを意味する。このことは、同時にまた、従来の簿記計算制度―財務会計が、種々改善され、かつ発達してきたとはいえ、次掲の如く（Blocker, J. W., op. cit.,

pp. 5—6) 、 経営管理者としての経営者が自己の管理責任を果たすに必要な情報・資料を財務会計より得ることは、そこに、おのずから限界があり、また得られたとしても不満足なものであったことを意味する。

a、財務会計における、取引事象の勘定分類だけでは各過程（製造過程・販売過程）、各部門の要請に適したような原価資料を提供できない。

b、財務会計では、適切な材料管理（材料の私消・品質低下その他の管理）が充分行なえない。

c、財務会計では、折角組織された労務組織が充分に生かされず、各部門・各工程などの細部門の賃銀記録ならびにその原価要素資料が得られない。

d、財務会計では、経費が直接項目と間接項目に分類されておらず、また間接原価についての統制可能項目と不能項目を示し得るように各製造工程における生産物を区画していない。

e、財務会計では、経営の各分野、各階層の人々の経済行為に対する能率の測定が行なえない。

f、財務会計では、資料が会計期間末に集計される関係上、歴史的であり、その日、その日の原価情報が得られずまた予定原価の計算を許す予算的要素がない。

g、財務会計では、原価が、生産物・用益・注文生産品あるいは生産物の販売先別の価格決定に役立つように利用されない。

h、財務会計では、景気変動とか、季節変動とかにもとづく未稼働の設備・装置などより生ずる損失についての完全なる分析ができない。

i、財務会計では、設備ならびに装置の拡大あるいは縮小に対し企図される計画について、具体的な評価ならびに比較ができにくい。

j、財務会計では、外部の利害関係者その他に対して、適切な情報が提供できにくく、また経営比較資料の準備ができてにくい。

かかる財務会計の欠陥は、経営管理に必要な情報・資料の提供という点よりすれば致命的なものである。ここに、原価計算が、企業資本の計数的管理体系としての簿記計算制度―財務会計に代って前面に押し出されてくるゆえんのものがある。

かくて、原価計算は、企業資本の運用を委託された経営管理者としての経営者に、管理者としての自己の責任を正しく果たすために必要な情報・資料を提供する手段として奉仕するという形となつて現われて来た。経営管理者としての責任といつても、そこには消極的な管理責任と積極的な管理責任が含まれており、従つて、原価計算は、消極的な管理責任―原価管理・能率管理など―の手段として使用されることはもちろんのこと、積極的な管理責任―計画管理―の手段にも奉仕するという形で現われた。もちろん、原価計算が、かかる手段に奉仕し得たことの裏には、科学的管理法の思考の影響による管理的計算技法の発展（例えば標準原価思考の技法）ならびにその他の計算思考（例えば予算制度思考）の発展に待つ処が多かつたことは申すまでもない。

以上の結果、原価計算は、従来の経営の部分過程たる製造過程の資本運動を事実にもとづいて計数的に管理するという手段性より、逆に企業資本の運動を事実にもとづかない一定の尺度をもつて管理するという手段性へと転化する結果を招来した。その典型は、実際―標準比較思考による原価管理にみられる。だが、かかる思考にも既に明かにした如く（拙稿、前掲論文、経営と経済、第八五号）一つの欠陥を包蔵しており、一般に、固定的間接費として分類されている原価についての管理能力を欠いていた。かかる原価に対する管理は、従来の次元より高い、資本構成体そのものの規模ないし経営構造を決定する問題にまで遡らざるを得ないことを意味する。ここに、経営管理者としての経

営者の積極的管理責任として、計画管理が要請せられるようになった根拠の一面を求めることができる。

かくて、原価計算は、従来の固定的な対象に対する手段性より、更に動的対象に適應する手段性へと、その機能を拡大して行った。この結果、原価計算の対象は、基本的には、経営の部分過程たる製造過程の資本運動を対象とするが、管理手段としての機能の發展によつて、必ずしも製造過程の資本運動を対象とするという意義が失われ、原価計算の手段性としての性格は次第に多元化した。ここに、今日、広義の原価計算として、制度の原価計算の外に、特殊原価調査 (special cost studies) をも含めるといふ論理が導き出される根拠がある。

二 現代原価計算と報告対象

現代原価計算制度が、その社会的機能を果たすためには、なんといつても、原価計算に対する各利害関係集団のもつ要請が、この制度を通じて相互に調整され、かつ共に達成される必要がある。だが一方、原価計算に対する利害関係集団は、経済社会の發展に伴なう会社経営の公共性が高まるにつれ増大の一途を辿り、今日では、株主・社債権者・その他の債権者・経営管理者としての経営者はもちろんのこと、国家・地方公共団体・従業員・同業者ならびにその団体・一般消費家大衆までもその利害関係者として考えられるに至った。しかも、これらの相異なる利害関係集団の利害は、必ずしも一致するものではなく、相互に激しく相対立する関係にあるものすらある。そこで、本節の冒頭で述べたような条件が、それ程簡単に満たされるとは考えられない。

申すまでもなく、利害関係集団の原価計算制度に対する要請は、まちまちであるといわざるを得ない。すなわち、出資資本家―株主は、原価計算に対して、彼等の持分権の変動状態を正しく知ることに役立つことを要求し、貸付資本家―債権者達は、確定債権に対する確実なる支払保証と回収に対する現在ならびに将来の見越し、さらに将来の貸

付資料ないし貸付政策の資料として役立つことを要求し、経営管理者としての経営者は、(一)各原価要素の分類ならびに管理、(二)経営能率の測定、(三)製品原価の決定、(四)季節変動にもとづく損失の防止、(五)経営計画の設定、(六)経営政策の実行とその結果評価などに役立つことを要求し、国家ならびに地方公共団体は、租税公課などの徴収資料に役立つことを要求し、従業員は、(一)作業標準の適正化、(二)賃率ならびにボーナス計画の適正化、(三)原価計算の実施によるより大きな報償を獲得出来るなどの資料に役立つことを要求し、同業者ならびにその団体は、業者相互間の不当競争の防止の資料に役立つことを要求し、一般消費家大衆は、(一)販売価格の適正化、(二)販売価格の切下げ資料に役立つことを要求する。

このように、各利害関係集団の原価計算制度に対する要請は、多種多様なものを含んでいるが、かかる原価計算に対する利害関係集団の要請は、理論的には、資本構成体としての企業体とその利害関係集団との関係を意味する。従って、原価計算に対する利害関係集団の要請は、資本構成体としての企業体より、自己の要請を満足すにたる報告を受けるという形で現われ、これを資本構成体としての企業体の立場からみれば、上述のような利害関係集団に対して、彼等が満足するが如き報告を提供することが要請せられる。かくて、われわれは、原価計算の報告対象として、既述の利害関係集団の総てを同一水準において考えるべきか、それともいかなる利害関係集団に属する人々であるかということが問題となる。ここに、原価計算の報告対象は、いかなる利害関係集団に属する人々であるかという、報告客体設定の問題が生ずる。

この問題は、上に述べたように、資本構成体としての企業体とその利害関係集団との関係において生ずるから、上述の各利害関係集団が、企業資本に対して、いかなる関係に置かれているかということを問うことのうちに、実はその解決の手掛りが求められる。われわれが原価計算の報告対象がいかなる集団に属する人々であるかということを判

断するには、企業資本に対する純理論的・直接的な利害関係者は、いかなる集団に属している人々であるかという点に求める以外にない。申すまでもなく利害関係者が、原価計算に要請をもつということ、報告責任とは別問題である。実は、原価計算の報告対象の決定問題は、純理論的・直接的に資本構成体としての企業体との関係より与えられるものと、資本構成体としての企業体に対して直接的な権利関係をもたなくとも、外部的・社会制度的に与えられるものとの二つの要素を含んでいる。だが、われわれが、この問題を原価計算論として論理的に採り上げるとすれば、両者を明確に区別して考えるべきである。前者は、純理論的・直接的に報告対象を規定する問題であるに対して、後者は、非理論的・間接的に報告対象を規定する関係にある。いま、後者の問題は一応さておき、われわれが、前者したがって資本構成体としての企業体との関係から与えられる純理論的・直接的報告対象を考えるとすれば、正当な権利として報告を受くべきものは、出資資本家集団・貸付資本家集団・経営管理者としての経営者集団（取締役会）であるという結論に達する。従って、原価計算の報告対象は、(一) 出資資本家ならびに貸付資本家、(二) 企業資本の運用を委託された経営管理者としての経営者ということになる。ところが、前節において採り上げた第二期段階、したがってそれは経営管理者としての経営者集団―取締役会の権限が拡大強化されたい、いわゆる経営自主化の現今の段階では、原価計算の報告対象は、後者の経営管理者としての経営者が第一義的に考えられ、前者の出資資本家ならびに貸付資本家が第二義的に採り上げられるという傾向が露骨に現われている。ここに、現代原価計算の管理論化傾向の一つの特徴がみられる。

さて、上掲の第一グループに属する出資資本家は、企業資本に対して持分権をもつに過ぎない関係上、原価計算に対する要請は、企業資本に対する彼等の持分権の変動の正しい内容報告を受けるといふ形で現われて来るし、貸付資本家の原価計算に対する要請は企業の財政状態の変動内容の報告を受けるといふ形で現われてくる。これらの要請に

対して、現代企業会計制度のもとでは、周知の如く、資本構成体としての企業体が、財務諸表を作成し、これを利害関係者に提供するという形によって答え、原価計算は、正しい財務諸表を作成するための資料を提供するという形でその機能を果している。例えば、わが国の財務諸表準則において左掲の要領にもとづいて「製造工業の場合には、当期製品製造原価の内訳を明細に報告するために、製造原価報告書を作成しなければならない。」(大蔵省理財局、企業会計審議会中間報告、財務諸表準則、第一章、第六)としているが、これなどもその一つの現われとみることが出来る。

会社名

製造原価報告書

自昭和×年×月×日至昭和×年×月×日

I 材料費

1. 期首材料棚卸高	× × ×
2. 当期材料仕入高	× × ×
合 計	× × ×
3. 期末材料棚卸高	× × ×
当期材料費	× × ×

II 労務費

1. 基本給	× × ×
2. 諸手当福利費	× × ×
当期労務費	× × ×

III 経費

1. 電力費	× × ×
2. 瓦斯水道費	× × ×
3. 運賃	× × ×
4. 減価償却費	× × ×
5. 修繕費	× × ×
6. 租税公課	× × ×
7. 不動産賃借料	× × ×
8. 保険料	× × ×
9. 旅費、交通費、通信費	× × ×
10. 雑費	× × ×

当期経費	× × ×
当期総製造費用	× × ×
期首仕掛品棚卸高	× × ×
合 計	× × ×
期末仕掛品棚卸高	× × ×
当期製品製造原価	× × ×

(財務諸表準則 A11号表)

これに對して、企業資本の運用を委託された經營管理者としての經營者の原価計算に對する要請は、善良なる經營管理者としての管理責任を果すに必要な資料報告を受けるといふ形で現われてくる。かかる要請に對して、資本構成體としての企業體は、經營者が經營管理を行なうに必要な資料の提供、あるいは、經營者が經營上の計画をなすに當り、これに必要な資料を提供するといふ形によつて答え、原価計算は、かかる要請に副うような資料を作成するため必要な原価資料を提供するといふ形でその機能を果している。

三 現代原價計算の機能

I 原価計算の基本的機能——客體的再分類機能——

原価計算には、周知の如く、種々なる機能が附与されている。だが、これらの原価計算機能の多くは、資本構成體としての企業體と報告對象、つまり企業體に對する利害關係集團（出資資本家・貸付資本家・經營管理者としての經營者）との関連を通じ、次に述べる原価計算のもつ基本的機能より派生してきたものであるといふことができる。従つて、原価計算に附与されている機能の多くは、実は、原価計算が報告對象の要請に對して、どのような形において答えているかを表現しているものに外ならない。そこで、われわれは、ここに改めて原価計算の基本的機能とはいかなる機能を指しているのか、またいかなる性格のものであるかが問われなければならない。

原価計算のもつ基本的機能とは、端的に申せば、原価計算が第一次分類體系たる簿記計算制度によつて取引事象を借方・貸方の勘定に転記されたものを、更に一定の目的に従つて新たな範疇のものに分類することができる機能をもつことを指しているものである。われわれは、かかる性格をもつ機能を指して客體的再分類機能という。ではなぜ、

原価計算のもつ基本的機能が、客体的再分類機能なる性格に求められるのか。

原価計算は、既に述べた如く、目的のための一つの手段であつて、計算自体が本来の目的ではない。このことは、原価計算が、企業体の直面する種々なる經濟的諸問題に接近ないしその諸問題を解決するために使用される原価種類を、原価の使用目的・方法・用途などに応じ、それに適合する如く合目的に再分類し、それを資料として提供する手段に過ぎぬものであることを意味する。周知の如く企業における原価の発生ないし原価取引は、意図された目的に直ちに使用され得る如く、またその目的に適合したような形において生ずるとは限らない。そこで、われわれは、意図せる目的に使用ないし適合し得る如く、原価計算の基礎資料たる原価取引記帳をもとにして、それらの原価資料を原価要素別計算・原価部門計算・原価負担者計算という原価計算体系を通じて分類し分析し更に再配列するのである。この結果始めて、企業における原価の発生ないし取引が、意図された目的に適合した形において提供されるという關係にある。このように、原価計算体系は、本来的には、原価要素を一定の目的に従つて再分類する機能をもつに過ぎない。ここに、われわれが、原価計算のもつ基本的機能として、客体的再分類機能を挙げるゆえんのものがある。

Ⅱ 原価計算の社会的機能——派生機能——

さきに述べたように、原価計算に附与されている種々なる機能は、実は、原価計算が報告対象の要請に対してどのような形において答えているかを表現したものに外ならない。このことは、後で述べる如く、資本構成体としての企業体と報告対象（出資資本家・貸付資本家・経営管理者としての経営者）との関連より、原価計算に附与されている種々なる機能が、上に述べた原価計算のもつ基本的機能から派生してきたことを意味する。しかも、これらの機能は、經營經濟の發展ならびに計算技法の發達・改善と共に逐次附与されまた拡大されてきたという關係にある。す

でに述べたように、現代原価計算が社会的にいかなる機能を果しているかを知るためには、なんといっても、資本構成体としての企業体に対する各利害関係集団のもつ要請が、いかに、この計算制度を通じてどのように相互に調整され、また共同に達成されているかに求めなければならない。前節で明かにした如く、原価計算に対する直接の利害関係者は、出資資本家・貸付資本家ならびに企業資本の運用を委託された経営管理者としての経営者である。そこでわれわれが、現代原価計算の果しつつある社会的機能を知るためには、かかる三つの相異なる利害関係集団の要請が現実には、現代原価計算制度を通じて具体的にどのような形において相互に調整され、共同に達成せられているかの課題を解明することにある。このことは、また、現代原価計算が附与されている社会的機能——派生機能——のもつ意味を明らかにする道でもある。

〔A〕 原価計算と出資資本家・貸付資本家の要請

利害関係集団の原価計算に対する要請は、すでに述べたように（拙稿、前掲論文、経営と経済、第八五号）一般にその要請を集約的に表現するために原価計算上計算目的として定められる。

註、この点についての私の基本的な考え方の一端は、すでに上掲の論文（一五〇頁参照）において明らかにした処であり、またこの問題の詳論については稿を改めて「原価計算目的」の問題を採り上げる際述べてみたい。

この結果、われわれは、原価計算に対して一般に附与せられている「原価計算は、財務諸表作成上必要な原価資料を提供する」という計算目的は、出資資本家・貸付資本家の原価計算に対する要請を、抽象的・集約的に表現したものである。理解するものである。そこで、われわれが、かかる理解をさらに深めるためには、原価計算に附与されている上掲の目的が、現実にかなる形において解決され、かつ相互に相異なる要請をもつ二つの利害関係集団の利害調

整が、いかに有効にして現実的方式で実現されているかということを問われねばならぬ。かかる課題に対して問われるということは、実は、原価計算が現実にも果しつつある社会機能を明らかにする道でもある。

さて、周知の如く、出資資本家・貸付資本家という二つの相異なる要請をもつ利害關係集團の要請に対して、有効にしてかつ現実的な方式で答え得るものは、結論的には、企業資本（出資資本・貸付資本）の計数的管理体系の主体たる企業会計―財務会計であるといえる。そこで、原価計算は、すでに繰り返し述べたような原価計算のもつ性格上、現代企業会計のもとで理論づけられている一つの統一的損益計算から導き出された損益計算と貸借対照表という二つの計算書との関連を通じて、出資資本家ならびに貸付資本家という二つの相異なる要請をもつ利害關係集團の利害調整に機能する以外に道はなく、また機能していると考えることが最も自然な論理的帰結といえよう。つまり、損益計算書と貸借対照表に対して、正確な売上製品原価ならびに棚卸資産評価資料を提供することによって、企業の正しい成果ないし収益力ならびに財政状態表示がなされることをもって、その利害が相互に調整され、しかも共同に達成せられていると理解するものである。

かくて、原価計算のもつ本来的な機能たる客体的再分類機能が、かかる資料を提供するための手段として使用されるということは、これを企業会計の立場からみれば、適切な費用・収益の対応機能を果してくれていることになりまた棚卸資産の評価機能を果してくれていることになる。ここに、現代原価計算に附与されている「適切な費用・収益対応機能」とか、「棚卸資産の評価機能」とか、「損益決定機能」とかいう機能が、原価計算の基本的機能たる客体的再分類機能より導き出された派生機能に対する集約的表現として特徴づけるゆえんのものがある。

かくて、上掲の出資資本家・貸付資本家の資本構成体としての企業体ないし原価計算に対する要請の集約的表現としての原価計算目的が、原価計算の計算目的として附与された現実的・実践的意義ならびにこの計算目的のもつ現代

的な意味が導き出される根拠も見出せるものといえる。

〔B〕 原価計算と経営管理者としての経営者の要請

これまで繰り返し述べた如く、第二期段階、つまり出資資本家の権限が大きく制限され、その反面経営管理者としての経営者集団―取締役会の権限が拡大強化され、経営体の意志決定の主体が経営管理者としての経営者に移り、経営者が自主的立場に立って経営を管理するという積極的な地位に置かれるようになってからは、企業資本（出資資本・貸付資本）の構成体としての企業体の報告対象たる経営管理者としての経営者は、必然的に、委託された企業資本の善良なる管理者としての自己の責任を果すことに関心をもつ。この結果、企業資本の運用ならびに管理を受託した善良なる管理者としての経営者が、必然的に企業資本の利用者としての企業体に対して、自己に課せられた責任を果すために、企業資本の管理・運用に必要な資料、つまり消極的な管理責任たる経営能率管理に必要な資料と積極的な管理責任たる経営の計画管理に必要な資料の報告を提供することを要請するのは当然考えられる帰結である。

かくて、企業体が、企業資本の善良なる管理者としての経営者に対し、企業資本の消極的なならびに積極的な管理に必要な資料を提供するという新たな課題は、原価計算の重要な課題としての原価管理ならびに特殊原価調査と呼ばれる管理的計算思考が前面に打ち出されてくることを意味する。ここに、上に述べた利害関係集団の原価計算に対する要請は、一般にその要請を集約的に表現するため原価計算上計算目的として定められるという結論を前提とした場合、原価計算に対して一般に附与されている「原価計算は、経営管理者の各階層に対して原価管理に必要な原価資料を提供する」ならびに「経営管理者としての経営者が経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供する」という原価計算目的が、経営管理者としての経営者の原価計算に対する要請を集約的に表現したものとして理解される

ゆえんのものがある。

かかる表現をもってせられる善良なる経営管理者としての経営者の要請は、現実には、前者の消極的管理責任たる経営能率管理の要請に対しては、標準原価制度により實際―標準（規範）比較による比較差異資料の分析を通じて満たされているし、後者の積極的管理責任たる計画管理の要請に対しては、予算ならびに特殊原価調査によって満たされていると理解することが最も自然な論理的帰結といえよう。つまり、原価計算が、経営管理者としての経営者に対して、原価管理ならびに経営計画に必要な資料を提供することによって、その要請が満たされていると理解するものである。

かくて、原価計算のもつ基本的機能たる客体的再分類機能が、未来的性格をもつ標準ないし規範思考の助けをかりて、かかる資料を提供するための手段として使用されるということは、これを経営管理者としての経営者の立場からみれば、原価管理の機能を果してくれていることになり、また経営計画機能を果してくれていることになる。ここに現代原価計算に対して附与されている「原価管理機能」とか、「経営計画機能」とか、「予算計画機能」とかいわれる機能は、原価計算の基本的機能たる客体的再分類機能より導き出された派生機能に対する集約的表現として特徴づけることができる。

かくて、経営管理者としての経営者の資本構成体としての企業体ないし原価計算に対する要請の集約的表現としての原価計算目的が、原価計算の計算目的として附与された現実的・実践的意義ならびにこの計算目的のもつ現代的意味が導き出される根拠も見出せるものといえる。

Ⅲ 利害関係の共同達成と現代原価計算の課題

上に採り上げたことよりわかるように、三者（出資資本家・貸付資本家・経営管理者としての経営者）の企業体な

いし原価計算に対する要請の利害調整よりみれば、この問題は、出資資本家・貸付資本家の要請と経営管理者としての経営者の要請との対立という形で問題が提起される。この問題のうち、前者の出資資本家・貸付資本家の企業体ないし原価計算に対する利害の調整は、結論的には、すでに明らかにしたように、一つの統一的な損益計算から導き出される計算書、つまり損益計算書と貸借対照表に対して正しい売上製品原価ならびに棚卸資産原価の評価資料を提供することによって達成せられていてこれを理解してきた。この結果、出資資本家と貸付資本家の企業体ないし原価計算に対する要請の利害調整は、これを統一的な損益計算から導き出された損益計算書と貸借対照表という二つの計算書の作成に必要な原価資料の提供という課題で提起され、経営管理者としての経営者の要請は、原価管理ならびに計画管理に必要な原価資料の提供という課題で提起される関係にある。

そこで、われわれは、この問題を改めて実際原価と管理的原価・計画管理のための特殊原価との調整の問題として採り上げることができる。かくて、実際原価と管理的原価との調整の問題は、十分とはいえないまでも、標準原価の実際原価への換算ないし修正作業ならびに原価差額の調整という技術的操作によって解決されようとしている処にその典型をみるのである。このことは、この調整の問題が、出資資本家・貸付資本家の要請に答えるための実際原価と経営管理者としての経営者の要請に答えるための管理的原価という二つの課題の対立を包蔵していることを意味する。だが、残念ながら現状では、出資資本家・貸付資本家の要請と経営管理者としての経営者との利害調整の問題はそこに幾多の問題点を残し、いまだ実質的解決をみない状態に置かれている現状にある。これら三者の相異なる要請に対する利害の調整が、現代原価計算制度のもとで同時に有効にしかつ現実的・実践的・理論的な方式で解決されることは望ましいことではあるが、現状ではその理論的・実質的な解決は望み難い。しかし、現実においては、なんらかの形において、これら三つの相異なる原価計算に対する要請の利害調整が現代原価計算制度のもとにおいて果さ

れる必要がある。ここに、現代原価計算の重要な課題の一つとして、原価差額の調整の問題が前面に現われてくる根拠がある。

さて管理的原価の内容には、上に述べたような経営管理者としての経営者の消極的管理責任たる原価管理ないし経営能率管理に使用される原価（標準原価・計画原価その他）のほかに、いま一つ経営者の積極的管理責任たる計画管理という要請に対して答えている予算原価ならびに特殊原価調査において使用される原価という内容を含むものと考へねばならぬ。すなわちその典型は、次に採り上げる特殊原価調査に使用される特殊原価にみられる。ここにいう計画管理に関する問題は、内容的には（一）利益計画にまつわる問題（販売計画・生産計画その他）と（二）経営規模ないし経営構造にまつわる問題（製品種類・生産設備の規模ならびに様式その他の問題）との二つの課題を包蔵している。前者の問題に使用される原価は、一般に予算管理の問題として、上に述べた経営能率管理に使用される原価の問題の範疇に属し、後者の問題に使用される原価がここにいる特殊原価の問題である。

註 前者は、一般にドイツにおいて業務計画 (Prozess Planung)、米国において期間計画 (period planning) として説かれていふものを指し、後者は、基本計画 (Struktur Planung) ならびに個別計画 (project planning) として説かれていふものを指す。

そもそも、後者の経営規模にまつわる問題が原価計算の課題として課せられるようになったその一面的要因は、すでに述べたように、管理原価―標準原価思考の欠陥を補うものとして（第一節を参照されたい）、つまり従来の標準原価思考をもってしては固定設備に結びついて発生する固定的原価の管理は不可能であり、（拙稿、前掲論文、経営と経済、一三三―一三四頁参照）、真に固定的原価の管理を有効に実施するためには、経営規模の決定の問題にまで遡る必要のあることより出発しているとみられるものである。ここに、原価計算に対して一般に附与されている「経

営者が、経営上の計画をなすに当り、これに必要な原価資料を提供する」という原価計算目的が、経営管理者としての経営者の資本構成体としての企業体ないし原価計算に対する要請の集約的表現としての原価計算目的として附与された現実的・実践的意義ならびにこの計算目的のもつ現代的な意味が導き出される根拠も見出せるものといえる。ここにおいて、上に述べてきた出資資本家・貸付資本家・経営者の三者間の利害調整の問題が、真に統一的・理論的に解決されるためには、現状では不可能に近く、新しい観点ないし次元に立った、例えば利益計画ないし経営計画なる指標のもとに統一された、いわゆる新しい管理会計というようものの理論と実務の完成をまつより他にない。ここに、原価計算の研究に課せられた一つの大きな課題がある。